

УДК 338.512

В.Д. ЦАП, аспірант

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Формування витрат виробництва з урахуванням вартості основних фондів та амортизаційної політики в аграрному секторі економіки

Постановка проблеми. Процес інтенсифікації аграрного сектору економіки варто розглядати виключно в причинно-результативному взаємозв'язку: витрати, ос-

новний капітал, кінцева продукція з визначенням рівня її економічного ефекту. Між рівнем інтенсивності виробництва, найбільш поширеним виразом якого є виробничі витрати й обсяг функціонуючих виробничих фондів та площею земельних ресурсів і результатами виробництва, існує нерозривний зв'язок. Останнє й відображає суть інтенси-

* Науковий керівник – О.М. Шпичак, доктор економічних наук, професор, академік НААН.
© В.Д. Цап, 2013

фікації галузі. А критерієм рівня інтенсивності ведення бізнесу в аграрному секторі економіки поряд з рівнем капіталізації та виробничих витрат є обсяги конкурентоспроможної продукції з 1 га землі й одиниці виробничих потужностей, рівень трудомісткості, собівартості продукції та її якості. Відтак лише оптимальне співвідношення між цими показниками повністю відповідає суті інтенсифікації галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний вклад у визначення теоретико-методологічних засад формування витрат з урахуванням галузевої специфіки здійснили такі вчені, як В.Г. Андрійчук [1], П.Т. Саблук [6], О.М. Шпичак [11], О.Г. Шпикуляк [10], В.Я. Месель-Веселяк, М.Й. Малік, Б.Й. Пасхавер, Ю.С. Коваленко, Ю.Я. Лузан та інші, але проблема моніторингу ефективності сільського господарства, а поряд із цим і конкурентоспроможності продукції залишається актуальною. Причина полягає в тому, що діюча методика фінансової та статистичної звітності не дає якісну інформацію щодо відповіді на зазначені питання.

Мета статті – обґрунтувати пропозиції щодо необхідних змін облікової політики

основних засобів та їх амортизації на основі комплексної оцінки їхнього впливу на формування операційних витрат і рівень рентабельності сільськогосподарського виробництва.

Виклад основних результатів дослідження. Нині склалася парадоксальна ситуація: з одного боку, починаючи з 2009 по 2012 рік, згідно з даними офіційної статистичної звітності, намітилася позитивна тенденція щодо росту прибутковості аграрного бізнесу, з іншого – галузь продовжує функціонувати на екстенсивній основі, зокрема знижується рівень продуктивності праці, фондозабезпеченості сільськогосподарських угідь і фондоозброєності праці, що не дає можливості виготовляти висококонкурентоспроможний продукт та знижує експортний потенціал галузі.

За даними офіційної статистики на даному етапі сільське господарство є найбільш рентабельною галуззю національної економіки, рівень якої коливається в межах 3,3-5,9% за 2009-2011 роки. Рентабельність операційної діяльності сільського господарства досягла понад 23% (табл. 1).

1. Динаміка рентабельності операційної діяльності підприємств різних галузей національної економіки за 2009-2011 рр., %

Показники	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Всього по Україні	3,3	4,0	5,9
У тому числі:			
сільське господарство, мисливство, лісове господарство	14,7	23,2	23,6
промисловість	1,8	3,6	6,0
будівництво	-0,9	-1,2	-0,3
оптова торгівля, посередництво в оптовій торгівлі	5,5	10,3	10,1
діяльність готелів та ресторанів	-3,3	-1,8	4,3
фінансова діяльність	1,5	3,2	2,0

Джерело: Дані Державної служби статистики України [6, 7].

Складається враження, що сільське господарство стає найбільш дохідною і конкурентоспроможнішою галуззю. У той же час оплата праці порівняно з іншими галузями національної економіки нижче середнього показника на 30%, а фондоозброєність праці менше середньої багаторазово, тобто сільське господарство значно відстає від більшості

галузей за вартістю робочої сили й робочого місця. Незважаючи на позитивні результати діяльності сільськогосподарських підприємств певне занепокоєння викликає структура витрат, передусім, висока матеріаломісткість і трудомісткість виробництва при низькій продуктивності й оплаті праці (табл. 2).

2. Динаміка та структура витрат на виробництво продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах Запорізької області за 2010-2012 рр. на 1 га ріллі

Елементи витрат	2010 р.		2011 р.		2012 р.	
	на 1 га, грн	%	на 1 га, грн	%	на 1 га, грн	%
Витрати на оплату праці	211,8	9,8	262,6	9,1	278,7	8,4
Відрахування на соціальні заходи	76,3	3,5	96,8	3,4	104,2	3,1
Матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції	1284,5	59,5	1788,1	62,2	1908,1	57,4
Амортизація основних фондів	162,1	7,5	202,5	7,0	241,6	7,3
Інші витрати, включаючи плату за оренду	424,4	19,7	527,2	18,3	792,1	23,8
Усього витрат	2159,1	100,0	2877,2	100,0	3342,7	100,0

Джерело: Дані Головного управління статистики у Запорізькій області [8].

Аналіз динаміки та структури витрат на виробництво продукції рослинництва у Запорізькій області за три останні роки показує, що в структурі загальних витрат найменша частка припадає на витрати на оплату праці (8,4-9,8%) і на амортизацію основних фондів (7,0-7,5 %), а також простежується тенденція щодо зниження їх питомої ваги в загальній структурі витрат, що є негативним фактором та свідчить про низький рівень оплати праці в галузі й недостатню забезпеченість основними фондами виробничого процесу.

Поясненням таких протиріч значною мірою є недосконалість облікова політика щодо використання і відтворення основних фондів в аграрному секторі економіки. Рівень рентабельності сільського господарства викривлено через заниження фактичної собівартості продукції, оскільки, на нашу думку, в аграрному секторі економіки не дано оцінку справедливої вартості основних фондів, а тому суттєво зменшено розмір амортизаційних нарахувань щодо їх відновлення.

Основні засоби, які призначені для використання у виробничій сфері, становлять матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат і засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал підприємства, тобто поліпшення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці й випуску конкурентоспроможної продукції. Ще у XXVIII ст. А. Сміт зазначав: «Економічні епохи відзначаються не тим, що виробляється, а тим як виробляється, якими засобами праці» [12].

Загальне скорочення вартісних параметрів основного капіталу сільськогосподарсь-

ких підприємств пояснюється рядом причин.

По-перше, з 1996 року щорічні втрати основного капіталу аграрних підприємств зумовлені збитковістю сільськогосподарської діяльності, що спричинили фінансові проблеми аграріїв для забезпечення відтворення й оновлення матеріально-технічної бази.

По-друге, при реформуванні сільськогосподарських підприємств основні фонди були основним об'єктом покриття кредиторської заборгованості та предметом розподілу майна між пайовиками. Оцінка їх до справедливої вартості не була обов'язковою, і скориставшись цим, власники, навпаки, намагалися занизити вартість основних засобів.

По-третє, діюча система бухгалтерського обліку наділяє суб'єктів господарської діяльності правом (але не обов'язком) щорічної індексації фондової наявності для досягнення її «справедливої», тобто ринкової, вартості. Інфляційна недооцінка основних фондів сільського господарства призводить до невиправданого зменшення амортизаційних нарахувань, що прямо впливає на розмір собівартості продукції.

По-четверте, звільнення від сплати податку на прибуток дало можливість сільськогосподарським виробникам спростити ведення обліку витрат, тоді як амортизаційні відрахування є вагомою статтею витрат при формуванні валових витрат, а отже, і зменшення податку на прибуток. Як відомо, податкове законодавство України розглядає амортизацію основних фондів як поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення на зменшення скоригованого прибутку платників податку у межах норм амортизаційних відрахувань із метою їх відновлення. Але запровадження фіксова-

ного сільськогосподарського податку знівлювало цей підхід для виробників сільськогосподарської продукції.

Нині ця ситуація потребує докорінних змін, оскільки, з одного боку, ріст прибутковості галузі викликає необхідність збільшення фіскальних претензій з боку держави до галузі, а з іншого – нагальні проблеми ринкового середовища вимагають збільшення інвестиційної привабливості галузі на основі комплексного оновлення технічного потенціалу і переведення його на якісно новий рівень функціонування.

Однак для доведення основних фондів до розміру реальної ринкової їхньої вартості, а в подальшому – і збільшення амортизаційних відрахувань, які напряду впливають на собівартість продукції, необхідні знання професійних фахівців щодо можливостей застосування різних підходів до визнання вартості основних засобів. Так, на нинішній час основні вимоги щодо розкриття інформації про основні фонди регламентуються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Крім цього, Податковим кодексом України визначено окремі норми щодо оцін-

ки, переоцінки й амортизації основних засобів.

Вимоги щодо визнання та оцінки основних засобів:

П(С)БО 7 → Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої.

МСФЗ → Дві моделі обліку основних засобів – собівартість і справедлива вартість. Пріоритет – справедлива вартість.

Податковий кодекс України → Платники податку мають право проводити щорічну індексацію вартості основних засобів, якщо рівень інфляції перевищить 10%

Заінтересованість у збільшенні ринкової (справедливої) вартості основних фондів аграрних товаровиробників полягає ще й у тому, що вони є основним предметом застави у кредитних відносинах. Багато сільськогосподарських підприємств залучають додаткові кошти для виробничих потреб, в основному під забезпечення. Таким забезпеченням позичкових коштів є нерухоме та рухоме майно, яке згідно з вимогами Національного банку України має бути оцінено незалежними експертами. Приклад експертного розрахунку наведено в таблиці 3.

3. Експертний розрахунок ринкової (справедливої) вартості основних засобів сільськогосподарського підприємства Запорізької області станом на 1 січня 2013 р.

Група основних засобів	Балансова вартість, тис. грн			Ринкова вартість, тис. грн	Відхилення, разів
	первісна	знос	залишкова		
Будинки, споруди та передавальні пристрої	955	341	614	11 684	19,0
Машини й обладнання	7 553	4 520	3 033	9 445	3,1
Транспортні засоби	233	169	64	719	11,2
Інструменти, прилади, інвентар, меблі	130	81	49	49	-
Інші засоби	192	148	44	44	-
Усього основних виробничих засобів	9 063	5 259	3 804	21 941	5,8
Земельні ділянки (власні під будівлями та спорудами)	1 466	-	1 466	4122	2,8
Усього основних засобів	10 529	5 259	5 270	26 063	4,9

*Джерело: Дані річного бухгалтерського звіту сільськогосподарського підприємства.

Наведені розрахунки показують суттєву відмінність ринкової (справедливої) вартості проти залишкової вартості, відображеної у звітності. Основні фонди, які знаходяться на балансі сільськогосподарського підприємства, жодного разу не переоцінювалися, тому фактичну залишкову вартість основних виробничих засобів можна збільшити у 5,8 ра-

за, а всіх основних засобів з урахуванням вартості земельних ділянок – у 4,9 раза.

На підставі статистичних даних форми 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» нами проведено розрахунок рентабельності одного із сільськогосподарських підприємств Запорізької області з урахуванням переоцінки основних фондів (табл. 4).

4. Зіставлення фактичної та розрахункової рентабельності сільськогосподарського підприємства Запорізької області з урахуванням переоцінки основних фондів*

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.
<i>Розрахунок згідно зі статистичними даними</i>			
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	14 162,8	15 540,8	11 943,3
у т.ч. амортизаційні відрахування, тис. грн	915,2	606,4	653,8
Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	15 985,7	17 887,5	14 133,3
Прибуток (збиток), тис. грн	1 822,9	2 346,7	2 190,0
Рентабельність, %	12,9	15,1	18,3
<i>Розрахунок з урахуванням переоцінки основних фондів у 4,9 раза</i>			
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	17 732,1	17 905,6	14 490,7
у т.ч. амортизаційні відрахування, тис. грн	4 484,5	2 971,4	3 201,2
Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	15 985,7	17 887,5	14 133,3
Прибуток (збиток), тис. грн	-1 746,4	-18,1	-357,4
Рентабельність, %	-9,8	-0,1	-2,5

* Джерело: Дані Головного управління статистики у Запорізькій області [8].

Аналіз після переоцінки даних таблиці 4 доводить, що збільшення ринкової вартості основних засобів і, як наслідок, нарахування «справедливої» амортизації знизило рівень рентабельності аграрного виробництва в 2010 році з рентабельності 12,9% до збитковості 9,8%; у 2011-му – з рентабельності 15,1% до збитковості 0,1%; у 2012 році – з рентабельності 18,3% до збитковості 2,5%.

Висновки. Отже, на основі проведених досліджень можна стверджувати, що при нинішній системі обліку рентабельність сільськогосподарського виробництва штучно завищена через зменшення фактичної собівартості виробництва внаслідок недооцінки основних фондів. Удосконаливши облікову політику щодо основних засобів та їх амортизації, власники підприємств можуть точніше відобразити свої необоротні активи і таким чином підвищити інвестиційну при-

вабливість підприємства. Якщо ж врахувати інфляційне зростання вартості основних фондів та відобразити це в загальній собівартості продукції через нарахування амортизації – суттєво знизиться рентабельність сільськогосподарського виробництва, що буде вагомою перешкодою для можливих фіскальних претензій до нього. І навпаки, для сільськогосподарських товаровиробників з'явиться можливість акумулювати кошти на основі амортизаційних відрахувань для відновлення основних фондів на якісно новій основі, оскільки рівень інтенсифікації галузі й можливості випуску конкурентоспроможної продукції з одержанням максимального ефекту можливо лише на основі використання сучасного науково-технічного потенціалу, що потребує суттєвого оновлення основних виробничих фондів.

Список використаних джерел

1. Андрійчук В.Г. Капіталізація сільського господарства: ідентифікація і мотиви здійснення / В.Г. Андрійчук // Економіка АПК. – 2006. – № 1. – С. 40–54.
2. Жук В.М. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі / В.М. Жук, Б.В. Мельничук. – К.: Всеукраїнський інститут права і оцінки, 2013.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. – № 996. – XXV.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск № 24-25. – К.: Новий друк, 2013.
5. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск № 298. – К.: Новий друк, 2012.
6. Саблук П.Т. Глобалізація і продовольство : моногр. / П.Т. Саблук, О.Г. Білорус, В.І. Власов. – К.: УААН, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки», 2008. – 632 с.
7. Статистичний бюлетень “Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2010 рік”. – К.: Державна служба статистики України, 2011.
8. Статистичний бюлетень “Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2011 рік”. – К.: Державна служба статистики України, 2012.
9. Статистичний щорічник Запорізької області за 2012 рік. – Запоріжжя: Головне управління статистики у Запорізькій області, 2013.
10. Шпикуляк О.Г. Регулювання аграрного ринку та оцінка його ефективності / О.Г. Шпикуляк, А.В. Розгон, І.Ю. Розгон // Вісн. Сумського нац. аграр. ун-ту; серія «Фінанси і кредит». 2009. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/VSnau/FiK/2009_2/40Shpykulyak.pdf.

11. Шпичак О.М. СOT та економічні проблеми АПК України / О.М. Шпичак // Агроінком, 2008. - №3-4. - С.18-22.
12. Smit, A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations [Electronic Resource]. – Mode of access: <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>.
13. Robert E. Evenson, Prabhu Pingali, Handbook of Agricultural Economics, Elsevier, 2009.
14. A.A. Rane & A.C. Deorukhkar. Economics Of Agriculture, Atlantic Publishers & Dist, 2007.
15. R.L. Cohen. The Economics of Agriculture, Read Books, 2008.
16. Eugene F. Brigham, Michael C. Ehrhardt. Financial Management: Theory and Practice, Cengage Learning, 2008.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2013 р.

*